Sentenza del 16/03/2020 n. 7261 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 4163/33/15 del 05/05/2015 la Commissione tributaria regionale della Campania (hinc CTR) respingeva l'appello proposto da C.T. avverso la sentenza n. 13370/32/14 della Commissione tributaria provinciale di Napoli (hinc CTP), che aveva a sua volta respinto il ricorso di C.T. nei confronti dell'atto di contestazione sanzioni per dazi non integralmente corrisposti relativamente ad una importazione di merce avvenuta nell'anno 2011.

1.1. Il giudice di appello premetteva che: a) l'atto di contestazione scaturiva da un'importazione di merce di provenienza cinese avvenuta con l'ausilio dello spedizioniere C.T., merce il cui valore veniva rettificato al rialzo dall'Agenzia delle dogane, con comminatoria di specifiche sanzioni nei confronti di quest'ultimo, in ragione della sua qualità di rappresentante diretto dell'importatore; b) la CTP rigettava il ricorso dello spedizioniere; c) la sentenza della CTP era impugnata da C.T..

1.2. La CTR motivava il rigetto dell'appello proposto dallo spedizioniere evidenziando che: a) quanto alla violazione del contraddittorio, il C. aveva potuto partecipare "ad ogni fase del procedimento accertativo, conoscere i presupposti e le motivazioni della pretesa tributaria ed espletare senza pregiudizio per il diritto di difesa"; b) nel merito, lo spedizioniere rappresentante diretto dell'importatore era tenuto, ai sensi della L. 25 luglio 2000, n. 213, art. 2, commi 6 e 7, ad "un generale dovere di vigilanza, da attuare con diligenza, che gli impone, dovendo sottoscrivere una dichiarazione doganale per conto di altro soggetto, se non di aprire i container e di controllare la merce, quantomeno di verificare la plausibilità, anche in base alle norme di esperienza professionale, dei dati contenuti nella bolletta doganale e la corrispondenza degli stessi con le fatture e tutta la documentazione relativa alla merce spedita", dovendo, per impedire che sia ritenuta la sua responsabilità, dimostrare di essere estraneo ai fatti contestati, come si evince anche dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 11; c) inoltre, secondo gli artt. 201-205 del Regolamento CEE n. 2913/92 del 12 ottobre 1992 (Codice doganale comunitario - CDC), "debitore doganale è il dichiarante e nelle ipotesi in cui siano accertate irregolarità nell'importazione, sono responsabili anche i soggetti che hanno partecipato a tale attività, conoscendo o dovendo conoscere tali irregolarità".

2. C.T. impugnava la sentenza della CTR con tempestivo ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi.

3. L'Agenzia delle dogane resisteva con controricorso.

Motivi della decisione

1. Va pregiudizialmente dichiarata la carenza di legittimazione attiva del Ministero dell'economia e delle finanze, essendo legittimato passivo nella presente controversia unicamente l'Agenzia delle dogane.

2. Con il primo motivo di ricorso C.T. deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 201, p. 3, CDC, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando che l'unico responsabile dell'obbligazione doganale, in caso di rappresentanza diretta dello spedizioniere, è l'importatore.

3. Con il secondo motivo di ricorso si contesta la violazione e falsa applicazione della L. n. 213 del 2000, art. 2, commi 6 e 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando che lo spedizioniere rappresentante diretto dell'importatore non assume la responsabilità doganale in relazione alla falsità dei documenti a lui consegnati dall'importatore e attestanti il valore della merce, essendo necessaria la consapevolezza di tale falsità mentre il suo controllo è limitato alla corrispondenza tra la dichiarazione che egli rende in dogana e la situazione oggettiva della merce così come risulta dalla documentazione fornita dall'importatore.

4. I due motivi, che possono essere unitariamente esaminati, sono fondati.

4.1. Ai sensi dell'art. 5, p. 2, CDC (applicabile ratione temporis) e dell'art. 40 TULD, comma 1, la dichiarazione doganale può essere fatta personalmente dall'importatore ovvero a mezzo di un rappresentante diretto o indiretto. La rappresentanza è diretta quando il rappresentante agisce a nome e per conto di terzi, indiretta, quando il rappresentante agisce a nome proprio ma per conto di terzi. Mentre la rappresentanza indiretta è libera, la rappresentanza diretta implica l'iscrizione in un apposito albo professionale istituito con la L. 22 dicembre 1960, n. 1612 ed il puntuale rispetto della disciplina prevista dalla legge medesima e dalla successiva L. n. 213 del 2000.

4.1.1. Dal combinato disposto degli artt. 201, p. 3, e 4, punto 18, CDC e in correlazione con l'immissione di merci in libera pratica per effetto della sequenza procedimentale prevista dagli artt. 38 ss. CDC (trasporto delle stesse presso gli uffici doganali o zone franche e presentazione in dogana), l'obbligazione doganale sorge con la dichiarazione, quale effetto della indicazione di un determinato regime doganale in essa contenuto, e si lega soggettivamente all'autore della dichiarazione, indipendentemente dal rapporto che il dichiarante abbia con la merce (cfr. Cass. n. 5560 del 26/02/2019).

4.1.2. Ne consegue che la responsabilità, oltre a sorgere in capo all'importatore, involge anche il rappresentante indiretto di quest'ultimo, il quale risponde in quanto dichiarante, laddove il rappresentante diretto rimane, normalmente, estraneo alla fattispecie impositiva (posto che il dichiarante in questo caso è il rappresentato), a conferma che l'obbligazione doganale è legata al ruolo di dichiarante, ovvero di autore della dichiarazione doganale (così Cass. n. 5560 del 2019, cit.; cfr. Cass. n. 9773 del 23/04/2010; Cass. n. 7720 del 27/03/2013; Cass. n. 9270 del 17/04/2013; Cass. n. 6129 del 01/03/2019).

4.1.3. La centralità della figura del dichiarante è confermata anche dall'art. 5, comma 4, del regolamento (CEE) n. 2913/1992, secondo cui "la persona che non dichiari di agire a nome o per conto di un terzo o che dichiari di agire a nome o per conto di un terzo senza disporre del potere di rappresentanza è considerata agire a suo nome e per proprio conto". Conseguentemente, la mancanza di prova dei poteri di rappresentanza, la mancata risposta a una contestazione da parte dell'Ufficio o l'assenza di dichiarazione comporta la presunzione che il dichiarante abbia agito quale rappresentante indiretto.

4.1.4. Peraltro, una responsabilità del rappresentante diretto dell'importatore può sorgere, ai sensi dell'art. 201, p. 3, seconda proposizione, CDC solo nei limiti in cui egli abbia fornito i dati necessari alla stesura della dichiarazione pur essendo o dovendo ragionevolmente essere a conoscenza della erroneità dei dati medesimi. In tale ipotesi, nella visione sostanzialistica che ispira il Codice doganale comunitario e, in generale, tutto il diritto della UE, avendo fornito i dati necessari alla stesura della dichiarazione doganale, il rappresentante diretto partecipa in qualche modo della dichiarazione dell'importatore e, quindi, può essere considerato debitore, "in conformità delle vigenti disposizioni nazionali".

4.2. Diversa è, invece, l'ipotesi in cui l'obbligazione doganale sorga per effetto della inosservanza della normativa doganale, ossia in caso di introduzione irregolare (art. 202 CDC), di sottrazione al controllo doganale (art. 203 CDC) e delle altre ipotesi previste dal Codice doganale (artt. 204 e 205 CDC). In questo caso, l'obbligazione doganale emerge non per effetto della presentazione di una dichiarazione, poi rivelatasi erronea, ma a causa del verificarsi di alcuni fatti (introduzione di merci senza dichiarazione doganale, dichiarazione riguardante merci del tutto diverse da quelle effettivamente importate, sottrazione al controllo doganale, inosservanza di obblighi previsti dalla normativa doganale per i regimi speciali, ecc.), che inducono una presunzione legale di immissione al consumo delle merci medesime.

4.2.1. In dette ipotesi, l'obbligazione doganale è legata al verificarsi di un fatto, configurandosi una importazione di merci che prescinda dalla esistenza di una valida dichiarazione doganale. Invero, l'introduzione della merce non ha rispettato le fasi contemplate dall'art. 38, n. 1 e art. 40 CDC (Cass. n. 5159 del 01/03/2013), ossia conduzione/trasporto all'ufficio doganale e presentazione in dogana (cfr. CGUE 25 gennaio 2017, causa C-679/15, UltraBrag AG, punto 20; Cass. n. 5560 del 2019, cit.; Cass. n. 15777 del 23/06/2017; Cass. n. 10033 del 20/04/2017; Cass. n. 8240 del 30/03/2017).

4.2.2. Più in particolare - e con specifico riferimento a situazioni che maggiormente possono coinvolgere lo spedizioniere - sono debitori:

a) ai sensi dell'art. 202, p. 3, CDC, la persona che ha proceduto alla introduzione irregolare (cioè, quella che normalmente avrebbe do- vuto svolgere le operazioni di sdoganamento e adempiere gli obblighi del dichiarante in dogana), nonchè le persone che hanno partecipato a detta introduzione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che essa era irregolare e le persone che hanno acquisito o detenuto la merce considerata e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere - allorquando l'hanno acquisita o ricevuta - che si trattava di merce introdotta irregolarmente (cioè le persone che, sebbene non siano tenute a procedere alle operazioni di sdoganamento in forza delle disposizioni del CDC, sono state nondimeno coinvolte

nell'introduzione irregolare, sia prima, sia immediatamente dopo la stessa: cfr. CGUE 25 gennaio 2017, u/t. cit., punti 21 e 22; Cass. n. 9433 del 12/04/2017; Cass. n. 5159 del 2013, clt.);

b) ai sensi dell'art. 203 CDC, la persona che ha provveduto alla sottrazione della merce presentata in dogana. In tale ipotesi, "costituisce sottrazione di una merce al controllo doganale (..) qualsiasi ritiro, non autorizzato dall'autorità doganale competente, di una merce sottoposta alla vigilanza doganale dal luogo di custodia autorizzato, a prescindere dall'intenzionalità dello stesso" (così Cass. n. 29535 del 16/11/2018, che richiama CGUE 18 maggio 2017, causa C-154/16, Latvij as Dzelzcelp. VAS, punto 42, e CGUE 11 luglio 2013, causa C273/12, Harry Winston, punti 30 e 33).

4.3. Venendo al diritto interno, va subito evidenziato che la L. 8 maggio 1998, n. 146, art. 28 ha definitivamente abrogato, a far data dal 15/05/1998, l'art. 41 TULD (che prevedeva, al comma 2, la responsabilità sussidiaria dello spedizioniere a seguito di rettifica dell'accertamento), già ritenuto incompatibile con il CDC fin dalle operazioni effettuate in epoca successiva al 01/01/1989 (Cass. n. 9777 del 18/06/2003; Cass. n. 14312 del 26/09/2003; Cass. n. 3623 del 20/02/2006).

4.3.1. Residua, con riferimento al rappresentante diretto dell'importatore, la L. n. 213 del 2000, art. 2, comma 6, per il quale "in ordine alla regolarità, veridicità e completezza dei dati, nonchè alla idoneità e validità dei documenti allegati, gli spedizionieri doganali e gli altri soggetti di cui al comma 2, se erano o avrebbero dovuto ragionevolmente essere a conoscenza della loro erroneità, rispondono solidalmente del pagamento del tributo".

4.3.2. Tale disposizione non può che essere inserita ed interpretata nel quadro del diritto unionale applicabile ratione temporis. Ne consegue che lo spedizioniere rappresentante diretto dell'importatore è responsabile, in solido con quest'ultimo, dei dazi non corrisposti:

a) in caso di regolare dichiarazione doganale, unicamente nell'ipotesi prevista dall'art. 201, p. 3, seconda proposizione, CDC e, cioè, quando lo stesso spedizioniere abbia fornito i dati o i documenti necessari alla stesura della menzionata dichiarazione e sia consapevole, o avrebbe dovuto esserlo, della erroneità di quei dati o dell'invalidità di quei documenti;

b) in caso di assenza della dichiarazione doganale (ovvero di importazione di merce diversa da quella dichiarata, ipotesi equiparabile all'assenza di dichiarazione), ove abbia introdotto la merce irregolarmente (o collaborato alla sua introduzione) ovvero sottratto la stessa al controllo doganale (ovvero collaborato alla sua sottrazione) essendo a conoscenza (o dovendolo essere) della sua introduzione irregolare o della sua sottrazione al controllo doganale, secondo quanto previsto dagli artt. 202 e 203 CDC.

4.3.3. In particolare, con riferimento alla ipotesi sub a) di cui al paragrafo che precede, va evidenziato che la violazione, da parte del rappresentante diretto, dell'obbligo, previsto dalla L. n. 213 del 2000, art. 2, comma 6, di controllare la regolarità, veridicità e completezza dei dati, nonchè l'idoneità e la validità dei documenti allegati alla dichiarazione, si traduce in una responsabilità solidale al pagamento del tributo, per violazione degli obblighi professionali gravanti sullo spedizioniere, solo nel caso in cui la dichiarazione doganale si sia rivelata erronea

(e, pertanto, oggetto di rettifica) in ragione della invalidità, irregolarità, inidoneità o incompletezza dei dati e dei documenti forniti dallo stesso spedizioniere e in base ai quali è stata redatta la dichiarazione. Non può, invece, configurarsi alcuna responsabilità solidale del rappresentante diretto che si sia limitato a depositare una dichiarazione utilizzando i dati e allegando i documenti forniti dall'importatore.

4.3.4. La prova della responsabilità solidale dello spedizioniere rappresentante diretto dell'importatore è, ovviamente, a carico dell'Amministrazione doganale e può essere fornita anche a mezzo di elementi presuntivi, secondo la generale previsione dell'art. 2729 c.c..

4.4. Va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto: "in tema di diritti di confine e in caso di dichiarazione della merce regolarmente presentata presso gli uffici doganali ai sensi dell'art. 201 CDC, lo spedizioniere che opera come rappresentante diretto dell'importatore, non è obbligato, in solido con quest'ultimo, al pagamento dei dazi doganali dovuti a seguito della rettifica dell'accertamento, laddove si sia limitato a depositare la dichiarazione predisposta dall'importatore, allegando i documenti da quest'ultimo consegnatigli. Si configura, tuttavia, la responsabilità solidale anche del rappresentante diretto, per violazione degli obblighi professionali su di lui gravanti, qualora l'Amministrazione doganale dimostri che egli stesso abbia fornito dati dei quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'irregolarità, l'incompletezza e la non veridicità ovvero abbia allegato documenti dei quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'inidoneità o l'invalidità, dati e documenti necessari alla redazione della dichiarazione poi rettificata".

4.5. Venendo al caso di specie, deve rilevarsi che la CTR ha, in primo luogo, erroneamente ritenuto la irregolarità dell'importazione, laddove, invece, la stessa non può dirsi irregolare, essendo stata la dichiarazione oggetto di rettifica validamente presentata agli uffici doganali, con conseguente applicabilità del solo art. 201 CDC e non già delle altre disposizioni richiamate (artt. 202, 203, 204 e 205 CDC).

4.6. Secondariamente, la sentenza di appello ha interpretato estensivamente la responsabilità gravante, ai sensi della L. n. 213 del 2000, art. 2, sullo spedizioniere rappresentante diretto, dovendo, invece, la stessa ritenersi limitata - leggendo la superiore disposizione in correlazione all'art. 201, p. 3, CDC - ai casi in cui l'Amministrazione doganale dimostri che egli sia concretamente intervenuto sulla formazione della dichiarazione doganale, fornendo dati dei quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'irregolarità, l'incompletezza e la non veridicità ovvero allegando documenti dei quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'inidoneità o l'invalidità.

4.7. Trattasi, peraltro, di circostanze non dedotte nè allegate dall'Agenzia delle entrate, non essendo mai stato oggetto di discussione che la responsabilità solidale di C.T. potesse comunque configurarsi per l'avere egli, in violazione degli obblighi di diligenza professionale su di lui gravanti, fornito dati irregolari, incompleti o non veridici o allegato documenti inidonei o invalidi, atti e documenti necessari alla corretta predisposizione della dichiarazione doganale.

5. Con il terzo motivo di ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 10, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziandosi che la responsabilità

dello spedizioniere come autore mediato della violazione della disciplina doganale va esclusa non avendo l'Amministrazione doganale documentato la sussistenza della colpa del trasgressore.

6. Con il quarto motivo di ricorso si deduce la violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 e dell'art. 64, p. 6, CDC, evidenziando che l'avviso di rettifica è stato emesso in assenza di contraddittorio con lo spedizioniere.

7. Con il quinto motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, evidenziandosi che la motivazione della sentenza di appello sarebbe contraddittoria ed insufficientemente motivata e che la stessa non avrebbe esaminato il profilo della conoscenza della erroneità dei dati relativi al valore della merce importata.

8. I superiori motivi restano assorbiti in ragione dell'accoglimento dei primi due.

9. In conclusione, vanno accolti i primi due motivi di ricorso, assorbiti i restanti motivi; la sentenza impugnata va, dunque, cassata e, non essendovi ulteriori questioni di fatto da esaminare, va decisa nel merito, con l'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente.

9.1. La novità della questione giustifica l'integrale compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e il secondo motivo di ricorso, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente; dichiara compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 27 novembre 2019.

Depositato in cancelleria il 16 marzo 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza